

现代人力资源成本核算与分析框架的构建

汪小曼 李武珍

(湖北大学知行学院 武汉 430010)

【摘要】 本文在分析传统人力资源成本核算模式的基础上,探讨了现代人力资源成本核算与分析模式,以期为企业构建一个人力资源成本核算与分析的基本框架。

【关键词】 人力资源成本 成本核算框架 成本分析框架

人力资源管理的对象包括人力资源的取得、开发、使用、保障和离职等,因此人力资源成本可分为:①人力资源取得成本;②人力资源开发成本;③人力资源使用成本;④人力资源保障成本;⑤人力资源离职成本。

一、传统人力资源成本核算模式

传统的人力资源成本核算主要进行人力资源管理活动支出的费用化归集与分配,基本上不涉及资本或资产化的支出项目。

1. 人力资源使用成本的反映。主要是在生产成本中设置“直接人工”明细科目,反映生产人员的工资;在制造费用、销售费用(或经营费用)、管理费用中设置“工资”及“福利费”明细科目,直接反映生产人员、销售人员、企业管理人员的工资及福利开支。

2. 人力资源取得成本、开发成本、保障成本、离职成本的反映。这些成本部分在管理费用的“招聘费”、“培训费”、“社会保险”及营业外支出的“劳工补偿金”明细科目中反映。如支付给相关中介机构的招聘费、培训费、社会保险等可以得到反映,但为招募员工所发生的劳务支出、差旅费等,员工脱产学习的误工成本及工资,都无法在明细科目中直接反映,隐性的离职前的低效成本、空职成本等也没有反映。

3. 其他特殊人力资源成本的反映。企业对高层管理人员实行税后利润提成、分红、配股等发生的激励成本,一般在“未分配利润”中通过“利润分配”的明细科目予以反映。对引进高级技术人员和管理人员支付的安置费、奖励金,以及专用设备的购置等人力资源取得过程中发生的招募成本,一般没有专门的明细科目反映。

二、现代人力资源成本核算框架的建立

下面主要借鉴物质资源成本的会计核算模式来建立现代人力资源成本核算框架。

1. 人力资源取得和开发成本的核算。设置“人力资产”账户反映人力资源取得成本,如引进高级技术人员和管理人员支付的安置费、奖励金,以及购置的专用设备招募成本支出,先在“人力资产”账户中反映,再在合同期内或其他合理期间摊销。设置“人力投资”账户反映人力资源开发成本,根据培

训周期或其他合理期间按配比原则进行摊销。

2. 人力资源使用成本核算方式的两种选择。一是按传统人力资源成本会计核算模式直接在费用账户中反映;二是可以先在“人力资产”账户中设置“使用成本”明细科目,再按配比原则分配至相关科目。前者优点在于会计核算程序简单,后者优点在于人力资源成本支出可以分别在“人力资产”和“人力投资”账户中得到完整反映。

3. 在权益类科目中增设“人力资本”科目反映人力资本的积累。人力资本的积累与“人力投资”或“人力资产”的增加相对应。如对高层管理人员实行税后利润提成、分红、配股等发生的激励成本,可视为对高层管理人员智力资源的开发与投资,先予以资产化;同时这也是企业人力资本的积累,因此应增加人力资本。

4. 完整反映离职成本。离职成本中的直接支出仍在“营业外支出”下设的明细科目中反映,同时建立离职隐性成本的估量体系,合理确认离职成本。若是人力资源流失或高层管理人员离职,相应的“人力资本”积累和资产化的“人力投资”全部转出,这对企业的损益没有直接影响,但可以通过人力资本的减少情况分析离职的隐性成本。

三、现代人力资源成本分析框架的建立

下面以某地区28家中小企业的人力资源成本数据为基础,结合人力资源管理部门员工人数及其他统计数据,构建一个人力资源成本结构及产出分析的框架。

1. 人力资源成本结构分析。

(1) 人力资源成本各构成项目占人力资源成本比。被调查的企业中,生产型、销售型企业各有12家,其他涉及电信企业、软件开发企业等;企业员工人数最多为227人,最少为3人。调查数据中显示不同企业的人力资源成本构成不同,各构成项目占人力资源成本的比例分别是:工资占60%~70%、福利费占5%~18%、社会保障费占3%~25%、培训费占3%~14%。被调查企业对离职成本没有反映,取得成本也只有招聘费,税后进行员工利润分成的企业只有2家,因而分析结果显示离职成本为零,取得成本所占比例几乎为零。使用成本所占比例为83%,开发成本所占比例为11%,保障成本所占比例为6%。

(2) 人力资源成本占企业总成本比。此次调查的企业总成本统一口径为企业除税、息以外的当期费用化支出。调查显示该指标生产型企业为20%左右,销售型企业在10%~15%范围内,电信企业在40%左右,软件开发企业达到50%。

(3) 费用化与资产化人力资源成本比。若人力资源成本核算将成本支出分别予以费用化和资产化,企业可将当期费用化的人力资源成本与资产化的储备、积累的人力资源成本进行比较,分析企业的人力资源管理战略。

企业可对人力资源成本结构进行行业比较和时间序列数据比较,结合企业人力资本结构(性别结构、年龄结构、学历结构、职称结构、专业结构、部门结构、职务结构)进行分析,为企业部门结构的优化、人才的合理配置、激励机制的建立、公平与效益的体现、人力资源的规范管理、人力资源成本的合理分配等人力资源管理问题提供分析数据。

2. 人力资源成本产出分析。

(1) 人力资源成本产出总量分析。下面介绍两种分析方法,其一是进行指标的行业比较,分析本企业的劳动生产率在行业内所处水平及企业在人力资源方面存在的竞争优、劣势。其二是通过指标的时间序列比较,分析企业的劳动生产率水平、市场竞争能力和持续发展能力以及人力资源成本支出与企业产值的发展变化关系。本文采用以下两个指标进行分析:①人力资源成本占企业营业额比。此次调查显示,大部分企业的人力资源成本支出占总营业额的比重在8%~20%范围内,个别原材料销售企业低于5%,而软件开发企业高达30%。②息税前利润对人力资源成本倍数。此次调查息税前利润统一口径为企业净利润与所得税和资金借贷利息之和。调查显示大部分企业息税前利润对人力资源成本倍数在1.5~3的范围内波动。图1列出了调查中的6家典型企业,1~3是生产型企业,4~6是销售型企业。

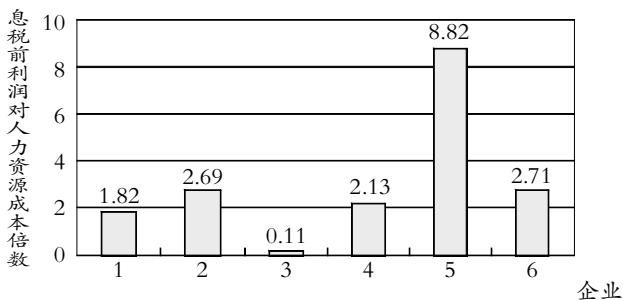


图1

企业战略管理者结合自己所处经济环境、市场环境及其他因素,根据息税前利润对人力资源成本倍数指标可以分析企业的单位人力资源成本带来的利润上升空间。

(2) 人力资源成本收益化分析。将对企业人力资源成本的分析转化为对企业员工收益的分析,通过人均总报酬、人均货币薪酬、人均绩效薪酬、人均福利、人均股权等指标,分析企业员工待遇和企业对社会的贡献水平;通过行业比较或本企业时间序列数据比较,分析企业员工平均激励程度、团队稳定的物质因素及行业竞争优势等。沿用上面6家企业数据,图2引进

人均总报酬(主要包括基本工资、绩效工资和福利,不包括社会保险和税后利润分红及奖金)进行比较。系列1曲线为人均总报酬;系列2曲线为10 000倍的息税前利润对人力资源成本倍数。通过曲线走势可以看出,企业的息税前利润对人力资源成本倍数与人均总报酬呈正相关关系,企业的息税前利润对人力资源成本倍数越高,企业人均成本创造利润的空间就越大,人均总报酬也越高。

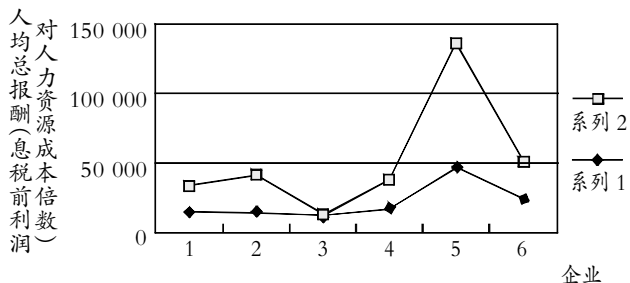


图2

3. 人力资源成本结构及产出综合分析。将人力资源成本结构分析与产出分析相结合,通过行业比较分析企业人力资源成本支出结构的合理性,从而寻找改革创新的途径。图3沿用前面6家企业的调查数据,进行企业培训支出占总人力资源成本比与息税前利润对人力资源成本倍数比较。系列1曲线是培训支出占总人力资源成本比,系列2曲线是息税前利润对人力资源成本倍数。图中显示培训支出占总人力资源成本比重越大的企业,企业的利润上升空间越大,这说明人力资源开发成本支出在企业盈利发展战略中起着重要作用。调查现场感受到的员工士气也可以表现在这些成本分析数据中。企业3现在利润微薄,员工人均总报酬较低,因而企业领导无法考虑对人力资源进行开发。企业3如果不进行战略调整或产业转型,将处于恶性循环状态。企业5员工福利待遇好,其人均社会保险是处于最高位的,企业的利润空间也很大,企业领导愿意对员工进行培训,提供很好的福利待遇和社会保障,以稳定的人力资源赢得更高的劳动生产率,使企业在行业竞争中处于优势地位。

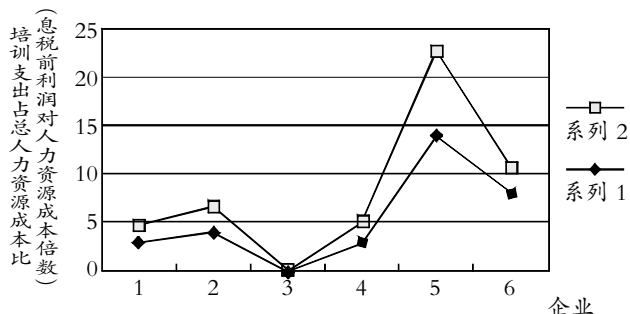


图3

主要参考文献

1. 杨伟国. 战略人力资源审计. 上海: 复旦大学出版社, 2004
2. 陈元旭. 人力资源会计核算的架构. 财会月刊(理论), 2006; 2